الخصائص الفنية للضريبة على دخل شركات الأموال

"دراسة تطبيقية للنظام في المملكة العربية السعودية"

إعداد

د. عبد الحميد الحاج صالح

قسم القانون – كلية العلوم الإدارية – جامعة الملك سعود

مُلَخَّصٌ

يهدف البحث إلى معالجة نظام الضريبة على دخل شركات الأموال في المملكة العربية السعودية، ومدى توافق بعض إحكامه مع القواعد الأساسية للضريبة على شركات الأموال.

وللبحث أهمية خاصة تتصل بكونه دراسة علمية متخصصة تستهدف شرح وتأصيل الضريبة على أرباح شركات الأموال، ويكتسب البحث أهمية خاصة تتمثل في أن التشريع الحالي في المملكة يرجع إلى أكثر من خمسين عاما وأنه صدر في حينه لمعالجة أوضاع وسائل تختلف في أصول ومن في أهميتها عن المشاكل والصعوبات الحالية، ولذلك فإن العودة إلى الأصول والمبادئ العامة سواء في العلم أو الفن الضريبي ربما تسهم في إزالة بعض العيوب التي لحقت بهذا النظام خلال عمره المديد.

وقد استعان الباحث بالمبادئ التي قررتها مصلحة الزكاة والدخل للجان الإدارية الخاصة بفض المنازعات الضريبية.

وتحقيقا لأغراض البحث فقد تم تقسيمه إلى ثلاث موضوعات وبنسبة هي:

أولا: الشركات الخاضعة للضريبة، وهي تشمل وفقا للنظام في المملكة الشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة.

ثانيا: شرط الخضوع للضريبة ونطاق سريانها.

ثالثا: المكلف بدين الضريبة، وقد عالج البحث مختلف الاحتمالات الناشـــئة عن تطبيق النظام الضريبــــي.

وقد توصل الباحث إلى عدد من النتائج من بينها أن النظام الحـــالي محـــاط بالغموض وبعيد عن الدقة وحسن الصياغة، وأنه أخضع للضريبة الإيرادات السنوية للشركة دون النظر إلى طبيعة الأعمال التي تزاولها الشركة، وأنه خالف بعض قواعد القانون التجاري فيما يتعلق بأنواع الإيرادات الخاضعة للضريبة.

مقدمة:

عالج نظام ضريبة الدخل في المملكة الأوضاع الضريبية الناتجة عن إسهام رأس المال الأجنبي في تكوين شركات أموال أجنبية، أو شركات أموال مختلطة مكونة من أشخاص سعوديين وغير سعوديين، في الحالة التي تأخذ فيها العلاقة شكل الشركات المساهمة أو الشركات ذات المسؤولية المحدودة، وتمارس أنشطة مولّدة للدخل الخاضع للضريبة.

ووفقاً للنظام، تسري الضريبة على صافي الأرباح التي تحققها الشركة من جميع مصادر النشاط الإقليمي مهما كان نوعها، ومهما كانت صورة استحقاقها.

وقد ثار تساؤل حول كيفية ربط الضريبة على الشريك الأجنبي في الحالات التي تتعدد فيها النشاطات التي يمارسها الشخص بمفرده، أو بالاشتراك مع غيره من الشركاء [1].

وكانت وزارة المالية قد أصدرت توجيها لفروعها[2]، يقضي بتقسيم أرباح الشركة على كل شريك، وربط الضريبة على حصة الشريك الأجنبي منفردا، مع توحيد الربط بالنسبة لما يحصل عليه من أرباح الأنشطة الأخرى التي يزاولها في المملكة، سواء بمفرده أو بالاشتراك مع غيره من شركات الأموال الأجنبية أو المختلطة.

(١) نظام ضريبة الدخل في المملكة الصادر بالمرسوم (٥٧٦) لعام ١٣٧٦هـ.
(٢) وزارة المالية: المنشور الدوري رقم (١) لعام ١٣٩٦هـ.

وقد تنبهت المصلحة إلى أن هذا التوجه يخالف القواعد الأساسية لإخضاع شركات الأموال للضريبة، بصفتها من الأشخاص الاعتبارية الخاصة التي تزاول في المملكة أنشطة مولدة لدخل يزيد عن حد الإعفاء. ومع أن الأرباح الخاضعة للضريبة بهذه الصفة ناتجة عن قيام شخص اعتباري بنشاط يدخل في أحد مجالات "النشاط الاستثماري لرأس المال الخاضع للضريبة على الأشخاص الطبيعيين"، فإن ظروف الحصول على الدخل من قبل شخص اعتباري، يرتبط بأوضاع وظروف متميزة، تختلف عن تلك التي تحيط بممارسة الشخص الطبيعي لذات النشاط، وهذا ما دعا المشرع إلى أن يميز في المعاملة الضريبية بين الأشخاص الاعتباريين وبين الأشخاص الطبيعيين الذين يزاولون نشاطا واحدا، ولكن هذا التمييز لم يذهب إلى غاياته البعيدة وبقي محدداً وقاصراً.

فقد فرق المرسوم الذي فرض ضريبة الدخل، فيما يتعلق بوعاء الضريبة، بين هذين النوعين من الدخول فأخضع الأفراد لنظام الضريبة النوعية المتعددة (ضرائب الدخل الشخصي)، أما الشركات فتخضع للضريبة على أرباح شركات الأموال، وقضت المادة (١٢) من النظام، بعدم خضوع الأرباح التي تحققها أي شركة للضريبة، إذا كانت هذه الأرباح قد سبق خضوعها للضريبة.

وقد رأت وزارة المالية إلى أنه يجب التعامل مع شركات الأموال باعتبارها وحدة ذات كيان قانوني مستقل يخضع للضريبة على الشركات[٣]، ويقتضي ذلك (في رأي الوزارة) عدم جواز ضم أو خصم أية أرباح أو خسائر يحصل عليها الشريك الأجنبي في إحدى شركات الأموال الأخرى عند تعدد أوجه نشاطه.

(٣) تعميم مصلحة الزكاة والدخل رقم ٢/١٠٩٨٩ بتاريخ ١٤٠٠/١١/٢٦هـ.

واجتهاد الوزارة يربط الضريبة على مجموع حصص الشركاء غير السعوديين لا يعتبر من الناحية القانونية حلاً موفقاً أو مقبولاً.

ويترتب على ذلك أن إخضاع ما يزيد عن حد الإعفاء القانوني، للضريبة، يجب أن يتعلق بحصة كل شريك منفردا، وليس على مجموع حصص الشركاء غير السعوديين خاصة وأن المرسوم الملكي رقم ٢٧ بتاريخ ١٣٨٢/٦/٢٥هـ أخضع مجموع ما يحصل عليه الفرد من الدخل الشخصي، ودخل استثمار رأس المال لحد إعفاء واحد قدره ستة آلاف ريال سعودي، كما أن المرسوم رقم (م/١٩) بتاريخ ١٣٩٠/٧/١هـ وحد سعر الضريبة وجعلها تصاعدية على مجموع الدخل الشخصي، والدخل الناتج عن استثمار رأس المال، وأخضع مجموع ما يحصل عليه الفرد إلى حد إعفاء واحد وسعر تصاعدي واحد. فكأن معيار التمييز بين هذين النوعين من الضرائب (ضرائب الدخل الشخصي، وضرائب الشركات) إنما يرجع للشخص المكلف بها، فإن كان هذا المكلف شخصا طبيعيا تكون الضريبة على دخول الأفراد، وإن كان شخصا اعتباريا تكون الضريبة على أرباح الشركات.

ولعل وزارة المالية أرادت تجنب هذا المأزق الناتج عن الخلط بين النصوص فاجتهدت في ربط الضريبة على مجموع حصص الشركاء الأجانب في الشركات المختلطة وعاملت هذه الحصص معاملة الشخص الاعتباري، ولكن ما هو الحال إذا كانت الشركة المختلطة تضم شريكاً واحداً فقط من غير السعوديين، فكيف تعامل حصة هذا الشريك؟، وهذا الفرض ليس مستحيلا بل إنه محقق الوقوع في ظل النظام الحالي.

ولا يتعلق الأمر بالحد الأدنى واجب الإعفاء فقط، وإنما يمتد إلى السعر واجب التطبيق، فقد ميّز النظام[٤] بين الدخل الذي يكون مصدره العمل وحده، أو العمل ورأس المال من جهة، وبين الدخل الذي مصدره رأس المال من جهة أخرى، حيث فرض على النوع الأول ضريبة تتراوح أسعارها بين ٥% إلى ٣٠% على الجزء الذي يزيد عن حد الإعفاء وهو (٦٠٠٠) ستة آلاف ريال، بينما أخضع الضريبة على أرباح الشركات لأسعار مرتفعة تتراوح بين ٢٥% إلى ٤٥% في كل ما يزيد من الأرباح على مليون ريال في السنة.

فكيف يتم التوفيق بين البناء الفني للضريبة وبين النصوص والاجتهادات العاجزة عن مجاراة هذا البناء؟

هذه المسائل وأخرى غيرها تثيرها نصوص النظام الحالي، وتحتاج، انسجاما مع شرعية التكليف أن تكون الضريبة محددة على سبيل اليقين دون غموض أو تحكم، بحيث يعلم الممول بدقة ووضوح أحكام الضريبة، من حيث الوعاء والسعر وكيفية الربط ... الخ، حتى يتمكن من معرفة التزامه وما هو مطلوب منه، وأن يتظلم لدى جهات الاختصاص من أي مخالفة يمكن أن ترتكبها السلطات الضريبية.

أهمية البحث:

تأتي أهمية هذا البحث، من كونه دراسة علمية متخصصة، تستهدف تأصيل وشرح الضريبة على أرباح شركات الأموال، ولا شك أن الأحكام العامة لهذه الضريبة لها أهمية قصوى على مستوى العلم والفن الضريبي، سواء فيما يخص

(٤) المادتين (٦، ١١) من نظام ضريبة الدخل.

الأنشطة الاقتصادية الخاضعة للضريبة أو بالنسبة لآثارها الإيجابية والسلبية، على التنمية الاقتصادية والاجتماعية في المملكة.

ويتفق هذا البحث مع الحديث الدائر في الأروقة التشريعية عن ضرورة إدخال تعديلات أساسية، لتغيير وتطوير معالم النظام الضريبي في المملكة، حتى يتمكن من مواكبة النظم الضريبية المتقدمة من جهة، وأن يساير التغييرات الحادثة على الساحة العالمية، بعد إنشاء منظمة التجارة العالمية من جهة ثانية، والمتمثلة في ضرورة تخفيف القيود على رؤوس الأموال العابرة للقارات بحثا عن مجالات العمل والاستثمار.

ويكتسب هذا البحث أهمية خاصة تتمثل في أن التشريع الحالي في المملكة يرجع إلى أكثر من خمسين عاما، وأنه صدر في حينه لمعالجة أوضاع ومسائل تختلف في أصولها ومدى أهميتها عن المشاكل والصعوبات الحالية، وإن واقعا كهذا يجعل موضوع البحث من أوائل الدراسات في هذا الميدان لأسباب كثيرة موضوعية وشكلية، منها:

١- أخضع النظام الضريبي الحالي في المملكة بعض أنواع الدخول للضريبة النوعية على أساس تحديد الإيراد من كل مصدر، وفرض ضريبة خاصة به تتسم بالصبغة العينية، وتتصل فقط بنوع الإيراد ومصدره،وقد استحدث في هذا المجال ثلاثة أنواع من ضرائب الدخل:

- الضريبة على الدخل الشخصي (المهن الحرة والحرفية)، وهي ضريبة مفروضة على كسب العمل باعتباره المصدر الأساسي للدخل.

- الضريبة على استثمار رأس المال، وهي ناتجة عن اشتراك العمل ورأس المال في توليد الدخل.
- الضريبة على شركات الأموال، وهي ضريبة على رأس المال فقط.

ورغم أن لكل من هذه الأنواع الثلاثة مميزاته الخاصة، وكيانه المستقل، وأحكامه القائمة بذاتها، إلا أن نصوص النظام واللائحة التنفيذية بقواعدها التفصيلية لم تستطع أن تحافظ على استقلالية كل منها، فجاء النظام هجينا غير متجانس ارتبط بالضرورات العملية والاجتهادات الشخصية للقائمين على تطبيقه.

وقد اقتضى ذلك، ضرورة العودة إلى الأصول والمبادئ العامة سواء في العلم أو الفن الضريبي لعل هذا يسهم في إزالة بعض العيوب التي لحقت بهذا النظام خلال عمره المديد.

٢- إن تراجع الأهمية النسبية لحصيلة الضرائب على الدخل عموما، والضرائب على دخول الشركات على وجه الخصوص، نتيجة لارتفاع إيرادات الدولة من البترول والصناعات الاستخراجية، قد أحدث تحولا في طبيعة الدور الذي يمكن أن تلعبه هذه الضرائب على صعيدي التمويل، أو المساهمة الحيوية في دعم البنيان الاقتصادي، وجذب رؤوس الأموال الأجنبية، وهي في مجموعها تزيد عن أهمية مساهمة حصيلة هذه الضريبة في الإيرادات العامة للدولة، وهذا ما يجب التنبه له من حيث ترتيب الأهداف ومراعاة الأولوية فيها.

٣- إن هذا البحث يشكل إسهاما متواضعا في تيسير سبل المعرفة المتخصصة بجانب من التشريعات الضريبية في المملكة، على نحو يقدم المبادئ الأساسية للضريبة على أرباح الشركات، بأسلوب ميسّر يرجى أن ينتفع به الدارسون في نطاق التشريعات الضريبية، وما يتعلق منها بالنواحي العملية التطبيقية.

٤- إن صياغة النصوص الضريبية يقتضي تحديد الأنشطة والتصرفات التي تشكل الواقعة المنشئة للضريبة، تحديداً دقيقا يتفق مع تطبيق مبدأ شرعية التكليف، إلا أن النظام الحالي للضريبة على أرباح الشركات محاط بالغموض والإبهام، وبعيد عن الدقة وحسن الصياغة، كما تضمنت بعض مواده أحكاما كثيرة ليس بينها رابط مباشر، مما يقتضي إعادة النظر في النظام ولائحته التنفيذية، بعد أن أديا دورهما التاريخي، و لم يعد من الملائم الاستمرار في التعامل مع النصوص القديمة بشكلها الحالي، ولما كان إصدار نظام حديث للضرائب، لا يزال يتفاعل مع المناقشات التي تدور في مجلس الشورى ومجلس الوزراء، فإننا نأمل أن يسهم هذا البحث في لفت نظر الهيئات التشريعية إلى بعض الثغرات الموجودة في النظام الحالي حتى يولد النظام الجديد خاليا منها.

٥- تسعى المملكة العربية السعودية سعيا حثيثا للانضمام إلى منظمة التجارة العالمية، وتتوخى هذه المنظمة أن يكون الانضمام عاملا مساعدا يسهم في انسياب رؤوس الأموال بشكل متبادل بمعنى أن الانضمام ينبغي أن يؤدي إلى خفض القيود وليس إلى الاستفادة بدون مقابل، إن المنظمة

تطالب بضرورة تأييد وتطبيق المزيد من السياسات التي تؤدي إلى منح تسهيلات لرأس المال الأجنبي وخفض التمييز القائم في ممارسة النشاط الخاضع للضريبة بين الوطنيين والمقيمين، وقد يكون لهذا تأثيره على الأمن الاقتصادي الوطني عند دخول غير الوطنيين في النشاط التجاري(٥)، وهي مسألة يجب التنبه لها جيدا.

منهج البحث:

اتبعنا في شرح نظام الضريبة على دخل الشركات منهجا علميا يعتمد على تحليل النصوص الضريبية باعتبارها الأساس الذي يرتبط به الحكم التكليفي الذي يقوم على تطبيق مبدأ النظام المستقل، أي النظر إلى شركات الأموال كأشخاص اعتبارية مستقلة عن الأشخاص المكونيين لها.

وسنستعين بالمبادئ التي قررتها مصلحة الزكاة والدخل واللجان الإدارية الخاصة بفض المنازعات الضريبية وسنعرض هذه المبادئ، بقدر الحاجة، دون تحيز أو إخلال بالمعاني المقصودة، حتى تنسجم مع التعبيرات العلمية، والتطبيق السليم الذي انتهت إليه تلك الجهات. ويعتمد هذا الأسلوب على استيعاب العلاقة المتبادلة بين نصوص النظام والقاعدة الإجرائية، والتي تعتمد بدورها على كيفية فهم النص، وكيفية تطبيقه على الواقعة المنشئة لدين الضريبة، ومن هنا يمكننا المساعدة على تفعيل النص القانوني والعمل على حل المشكلات العملية.

---

(٥) Dr ABDEL Fattah Mourad- InterPretation Of English Texts Of Gatt and W T.O Al Exandria 1995 Article J P 48.

وقد استخدمنا جوانب من النظريات المقبولة علميا مثل نظرية التشريعات والأنظمة الضريبية، التي تقضي بوجود حالة من التوازن الدائم، بين النصوص الضريبية وبين مقتضيات الحفاظ على الأمن الاجتماعي، على اعتبار أن النظام سيتصرف للمحافظة على مقوماته الأساسية لأن للأنظمة التشريعية أهدافا تسعى إلى تحقيقها، وقد قمنا بجمع المعلومات المتعلقة بالضريبة على أرباح شركات الأموال من المصادر الرسمية كالأنظمة، والمطبوعات الحكومية، والكتب والأبحاث، والرسائل العلمية المنشورة باللغة العربية، وفي ضوء هذه المعلومات تم الوصول إلى بعض النتائج، المتعلقة بالواقع العملي، مما نعتقد أنه يحقق مصلحة النظام ويكفل في ذات الوقت حقوق كل من المكلف والخزانة العامة.

وتحقيقاً لهذه الغاية قسمنا البحث إلى الموضوعات التالية:

أولا: الشركات الخاضعة للضريبة.

ثانيا: شرط الخضوع للضريبة.

ثالثا: المكلف بدين الضريبة.

أولا: الشركات الخاضعة للضريبة:

تتميز الضريبة على أرباح شركات الأموال بأنها تقوم على الاعتبار المالي، فالشركة تتمتع بالشخصية الاعتبارية المستقلة عن شخصية الشركاء، وهي لا تتأثر بما يطرأ على ذمة الشريك كوفاته أو إفلاسه أو الحجر عليه.

وهي تشمل، وفقا للنظام في المملكة الشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة(٦) . ورغم أن نظام الشركات السعودي قد سمى أنواعا أخرى من شركات الأموال واعتبرها أنواعا مستقلة، وهي الشركة ذات رأس المال المتغير والشركة التعاونية وشركة الامتياز، إلا أن هذه الشركات لا تشكل حسب أنظمتها أنواعا مستقلة بل تدخل ضمن شركات الأموال أو شركات الأشخاص، إذا كان عقد تأسيسها يتضمن الخصائص الفنية لأحد هذين النوعين(٧).

فنظام الشركات السعودي يجيز لكل شركة أن تنص في عقد تأسيسها على أن رأسمالها قابل للتغيّر. وقد ألزم الشركة التعاونية أن تأخذ شكل الشركة المساهمة أو شكل الشركة ذات المسؤولية المحدودة. أي أن هذين النوعين من الشركات يمكن أن تأخذ شكل الشركة المساهمة أو شركة التوصية بالأسهم، دون أن يؤثر ذلك على كونها من شركات الأشخاص أو من شركات الأموال حسب طبيعتها.

شركات الامتياز:

كما تخضع أرباح شركات الامتياز للضريبة على أرباح شركات الأموال، عندما تعهد الدولة أو أحد الأشخاص الاعتبارية العامة باستغلال مرفق ذي طبيعة

(٦) يرى بعض الكتاب وشراح القانون أن شركات الأموال قاصرة فقط على الشركات المساهمة، وأن الشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات التوصية بالأسهم تصنف في قسم مستقل هو الشركات المختلطة لأنها تقوم على الاعتبارين المالي والشخصي في آن واحد (أنظر في ذلك د. محمد حسن الجبر- القانون التجاري السعودي- الرياض ١٤٠٢هـ ص ١٤٢- ١٤٣).

(٧) د. محمود عاطف البنا: نظام الزكاة والضرائب في المملكة العربية السعودية- دار العلوم للطباعة والنشر ١٤٠٣هـ ص ٣١٠ (أنظر في ذلك المواد ١٨١- ١٨٩ من نظام الشركات السعودي.

اقتصادية إلى بعض شركات الأموال، بموجب عقد امتياز محدد المدة. وتنشأ هـــذه الشركة عادة بين الشخص العام مانح الامتياز، وبين الشركة التي تقوم بالاستغلال ويشمل عقد الامتياز ما يسمى بقائمة الشروط والمواصفات، وتشمل شروطا مختلفة بعضها لصالح السلطة العامة، كالاشتراك في الأرباح وفي مجلـــس إدارة الـــشركة، والاستيلاء على المشروع بكامل موجوداته بعد انتهاء فترة الامتياز، ومنها ما يكون لصالح الجمهور ومستهلكي السلعة أو الخدمة المنتجة، كتحديد ثمن لهـــا لا يجـــوز لصاحب الامتياز أن يتقاضى أكثر منه، أو فرض شروط معينة، لصالح العـــاملين في المشروع كتحديد ساعات العمل، وتنفيذ الاشتراطات الصحية، والأمنية الكفيلـــة بسلامتهم. ومنها ما يكون لصالح المشروع كضمان حد أدنى من الأرباح(٨)، وكل هذه الشروط لا تخرج الشركة عن كونها من شركات الأموال إذا تـــضمّن عقـــد تأسيسها ما يتفق والطبيعة القانونية لهذه الشركات.

الشركات المستفيدة من نظام استثمار رأس المال الأجنبي:

قضى نظام استثمار رأس المال الأجنبي رقم ١٧ بتاريخ ١٣٩٩/١/١٨هـــــ الملغي قد أعفى المشروعات المرخص باستثمار رأس المال الأجنبي فيها، من ضـــريبة الدخل لمدة ثمان سنوات ويرتبط الإعفاء الضريبـــي بمشروع الاستثمار وبـــشكله القانوني أو أشخاص المستثمرين(٩).

(٨)　د. رفعت المحجوب: أصول الاقتصاد السياسي- الجزء الأول- دار النهضة العربية- القاهرة ١٩٧١م ص ٥٢٧.

(٩)　المادة (٢٠) من اللائحة التنفيذية لنظام استثمار رأس المال الأجنبي.

وتستفيد من حكم الإعفاء الضريبي المشروعات المرخص باستثمارها اعتبارا من تاريخ البدء في الإنتاج. وبالنسبة للمشروعات التجارية يعتبر تاريخ القيد بالسجل التجاري بمثابة تاريخ البدء في الإنتاج[١٠].

وقد توحي هذه النصوص بأن شركات الأموال المؤسسة في المملكة والمستفيدة من نظام الإعفاء، وفقا لأحكام قانون استثمار رأس المال الأجنبي، لا تخضع للضريبة المفروضة على أرباح شركات الأموال، غير أن هذا الاعتقاد ليس في محله، فهذه الشركات والمشروعات عندما تتخذ شكلا يتفق مع الشكل التنظيمي لشركات الأموال، كالشركات المساهمة أو ذات المسؤولية المحدودة، أو شركات التوصية بالأسهم، فإنها تخضع لأحكام الضريبة على شركات الأموال ما لم يرد بشأنها نص خاص. وذلك طبقا للأصل العام، وهو أن قانون الضريبة على شركات الأموال يعتبر قانونا عاما لجميع شركات الأموال سواء ما نشأ منها في ظل قانون الاستثمار أو كان لاحقا لوجوده وذلك في كل ما لم يرد به نص خاص.

وبهذا تفهم الإعفاءات والتيسيرات الضريبية المقررة لشركات الأموال بموجب نظام استثمار رأس المال الأجنبي، بأنها مجرد تدابير تشجيعية، الغرض منها اجتذاب رأس المال الأجنبي وتحفيزه، خلال رعاية ضريبية مؤقتة، لا تلبث أن تنتهي بانتهاء فترة الإعفاء، وبعد ذلك يسترد القانون الضريبي ولايته الكاملة على هذه الشركات. وقد تولى النظام الجديد إزالة هذا اللبس ونص صراحة على أن تعامل

(١٠) المادة (١٨) من اللائحة التنفيذية لنظام استثمار رأس المال الأجنبي.

جميع الاستثمارات الأجنبية المرخص لها بموجب هذا النظام طبقاً لأحكام الضرائب المعمول بها في المملكة، ومايطرأ عليها من تعديلات(١١).

ثانيا: شرط الخضوع للضريبة ونطاق سريانها:

وضع المشرع شروطا لخضوع الشخص الاعتباري للضريبة بعضها يتعلق بنوع النشاط المولد للدخل، وبعضها الآخر يتعلق بكيفية الحصول على هـذا الـدخل، بالإضافة إلى مكان ممارسة النشاط وجنسية الشخص المكلف بالضريبة.

أ - نوع وطبيعة النشاط الخاضع للضريبة:

أخضع نظام ضريبة الدخل في المملكة الإيرادات السنوية للضريبة، دون النظر إلى طبيعة الأعمال التي تزاولها الشركة سواء أكانت مدنية أم تجارية(١٢).

وطبقا للرأي الراجح في الفقه الضريبـي(١٣)، فإن الشركة تعتبر تجارية متى احترفت ممارسة الأعمال التي تدخل في هذا الوصف، وإن كان هـذا لا يقتضي الاحتراف الفعلي، كما هو منصوص عنه في القانون التجاري، وإنما يكفي أن يتضمن نظام الشركة نصا يشير إلى أن غرضها هو القيام بالمضاربة بالمادة الأولية، أو ممارسة بعض الأعمال التجارية، حتى تكتسب صفة العمل التجاري، فالعبرة في

(١١) المادة (١٤) من نظام استثمار رأس المال الأجنبي الصادرة بالمرسوم الملكي رقم م/١ تاريخ٥/١/١٤٢١هـ مجموعة الأنظمة السعودية المجلد الثاني- الرياض ١٤٢٣هـ ص ٤٢٦.
(١٢) المادة (١٣) من نظام ضريبة الدخل، مجموعة الأنظمة السعودية، المجلد السابع ١٤٢٣هـ ص ٢٩.
(١٣) د. رفعت المحجوب- أصول الاقتصاد السياسي، مرجع سابق ص ٥٢٧.

تحديد صفة الشركة، ترتبط بنشاطها الرئيسي والغرض الذي تسعى إلى تحقيقه في عقد تأسيسها(١٤).

وقد عرّف نظام الشركات السعودي، الشركة بأنها عقد يلتزم بمقتضاه شخصان أو أكثر بأن يساهم كل منهم في مشروع يستهدف الربح (١٥)، وقد جاء في المذكرة التفسيرية لمشروع نظام الشركات بأن أغراضها تشمل كافة أوجه النشاط المالي والتجاري والصناعي(١٦).

أما الشركة المدنية فهي التي تحترف القيام بأعمال مدنية، كشراء العقارات أو استئجار الأراضي الزراعية بقصد استغلالها.

وإذا مارست الشركة أنشطة مركبة تجارية ومدنية في آن واحد، فإنها لا تكتسب صفة التاجر إلا إذا كان للنشاط التجاري وجود مستقل، وليس تابعا للنشاط المدني.

ولا يؤثر نوع النشاط الذي تمارسه الشركة على خضوعها للضريبة على أرباح شركات الأموال حسب النظام في المملكة، حيث يستوي أن تكون هذه الأعمال مدنية متخصصة أو أعمال مختلطة مدنية وتجارية في آن واحد، فإن الشركة تكتسب صفة التاجر.

---

(١٤) د. عادل أحمد حشيش: الوسيط في الضرائب على الدخل- دار الجامعات المصرية- الاسكندرية ١٤٠٨هـ الموافق ١٩٨٨م ص ٥٢٧ .

(١٥) المادة (١) من نظام الشركات الصادرة بالمرسوم الملكي رقم م/٦ تاريخ ١٣٨٥/٣/٢٢هـ مجموعة الأنظمة السعودية- المرجع السابق ص ١٦٠.

(١٦) المذكرة التفسيرية لمشروع نظام الشركات، المرجع السابق ص ١٦٠.

والأمثلة على الشركات المدنية التي تخضع أرباحها للضريبة على أرباح شركات الأموال كثيرة ومتعددة(١٧)، مثل شركات البترول والغاز الطبيعي، وشركات إدارة وتأجير العقارات، وشركات تقسيم أراضي البناء بقصد بيعها، وشركات الوساطة وشركات الاستغلال الزراعي وتربية الماشية .. الخ.

حيث يخضع للضريبة ما تحصل عليه هذه الشركات من إيرادات، من جميع أنواع النشاط . فقد أشارت نصوص النظام إلى أنشطة تخضع للضريبة رغم أنها ليست أعمالا تجارية، كما أشارت اللائحة التنفيذية صراحة إلى سريان الضريبة على الإيرادات سواء كانت الشركة تجارية أو غير تجارية، مادام الكسب وتحقيق الربح هو غرضها من النشاط(١٨).

هذه هي الأنشطة التي تخضع للضريبة عندما تأخذ شكلا من أشكال شركات الأموال، ويمكن تبرير إخضاع الشركات الأجنبية وحصص الشركاء غير السعوديين في الشركات السعودية للضريبة فقط، وإعفاء الشركات الوطنية منها بحرص المشرع على وضع حوافز للاستثمار الوطني، وعدم إفلات أي شركة أجنبية تعمل في المملكة من خضوع أرباحها للضريبة(١٩).

---

(١٧) المواد ١٢، ١٣ من نظام ضريبة الدخل، والمادة (٤) من اللائحة التنفيذية.

(١٨) وعلى ذلك تخضع للضريبة شركات الأموال وحصص الشركاء الموصين في شركات التوصية سواء كانت تعمل في مهن ومنشآت تجارية وفقا لمفهوم القانون التجاري أو كانت من المهن والأعمال التي يمكن إلحاقها بها عن طريق القياس، أو في المهن والأنشطة الصناعية، سواء كانت صناعة تحويلية أو تجميعية أو استخراجية، كما تشمل أعمال الوساطة والسمسرة أو الاتجار في العقارات والمحال التجارية أو التي تقوم بتقسيم أراضي للبناء وإعادة بيعها، والشركات التي تستأجر الأراضي الزراعية ثم تعيد تأجيرها رغم أن الكثير من هذه الأعمال يعتبر بحسب طبيعته من الأعمال المدنية، (أنظر في ذلك- حسين السيد: المحاسبة الضريبية- الرياض ١٣٩٢هـ ص ١٨٩- ١٩٣)

(١٩) يرى كثير من الفقهاء أن شركات الأموال تشمل الشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم وذات المسؤولية المحدودة، وقد جرى النظام في المملكة على هذا الأساس بينما ذهب فريق آخر إلى أن

كما لم يأخذ النظام الضريبي السعودي عند تحديد الأشخاص القانونيين المخاطبين بهذا التكليف المالي، بالأسباب التي دعت إلى تخصيص قواعد وأحكام خاصة بشركات الأموال، تختلف عن الأحكام التي تعالج الضريبة المفروضة على أرباح الأشخاص الطبيعيين، رغم أنه في الحالة الأولى تكون بصدد مشروع اقتصادي متكامل، يقوم بمباشرة نشاط تجاري أو صناعي ينتج عنه للمكلف (أي شركات الأموال) ربحا يتجاوز حد الإعفاء ويخضع للضريبة، ولا شك أن هذا النشاط يختلف من حيث أهميته الاقتصادية عن النشاط الذي يباشره شخص طبيعي يعمل مستقلا لحساب نفسه.

فالسياسة الضريبية التي تضع في اعتبارها النتائج بعيدة المدى لفرض ضرائب على دخول المشروعات الأجنبية تعمل على التمييز في المعاملة الضريبية بين هذين النوعين من النشاط بالشكل الذي يتفق مع طبيعة كل منهما، ولا تقتصر على الاختلاف في الأسعار وبعض التفصيلات اليسيرة الراجعة إلى طبيعة الأشخاص الاعتبارية من حيث ربط الضريبة وتحصيلها.

فالسياسات المالية في الدول المستقلة لرأس المال الأجنبي تهتم بشكل متزايد بالمشروع الاقتصادي من حيث أهميته الاجتماعية والفنية كعامل من عوامل تجميع المدخرات، ونقل التقنية الحديثة، وهي مسألة يحتاج إليها الاقتصاد الوطني، باعتبار أن هذا الشكل التنظيمي، هو الأصل الذي ينهض على أساسه وجود شركات الأموال والأشخاص الاعتبارية الخاصة.

شركات الأموال قاصرة على الشركات المساهمة فقط، وأن شركات التوصية بالأسهم، والشركات ذات المسؤولية المحدودة، تعتبر من الشركات المختلطة لأنها تقوم على الاعتبارين المالي والشخصي، (أنظر في ذلك د. محمود عاطف البنا: نظام الزكاة والضرائب في المملكة- مرجع سابق ص ٣٠٧).

وفيما يتعلق بطبيعة النشاط سوّى المشرع في المعاملة الضريبية، بين الأرباح الناشئة عن ممارسة نشاط تجاري، والأرباح المتولدة عن النشاط الصناعي، مع الاختلاف الواسع بين طبيعة هذين النوعين سواء من حيث دورة رأس المال أو حجم الأرباح المتحققة[٢٠].

فالأرباح التجارية تأتي من خلال ما يعرف بفائض القيمة النقدي "Monetary Plus Value" حيث يعتمد فيها على الشراء من أجل إعادة البيع وتحقيق الربح . أما الأرباح الناشئة عن النشاط الصناعي، فتأتي عن طريق القيمة المضافة(Value Added) وهي ترتبط بالسلع المصنعة خلال دورة إنتاجية كاملة[٢١].

وكان ينبغي على النظام أن يأخذ في الاعتبار حجم المخاطر التي يتعرض لها المشروع الصناعي ونوعيتها، وهي مخاطر لا يتعرض لها المشروع التجاري في الغالب. بالإضافة إلى تعرض الإنتاج الصناعي عموما لمخاطر تتصل بطبيعة هذا الانتاج كالتقادم التكنولوجي واستهلاك رأس المالي الفني، وعملية التجديد في الأصول الرأسمالية الثابتة، وهذه كلها أوضاع ينبغي إدخالها في الحسبان عند فرض التكاليف الضريبية، وبالتالي التمييز في المعاملة تبعا للطبيعة الذاتية لكل نشاط خاضع للضريبة[٢٢].

ب- جنسية الشركة:

(٢٠) Allan Charies M. The Thoery Of Taxation, Third Edition London 1993 PP217-218.

(٢١) Arkinson A.B and Striglitz J.E: Lectures on Public Economics Mcgraw Hill. U.K 1955 P116.

(٢٢) Bramwell, Rand Dick J. : Taxation of Companies, new York 1989 P28.

يشترط للخضوع للضريبة أن تكون الشركة أجنبية أو مملوكة لأجانب وأن تزاول نشاطها في المملكة.

حددت المادة (١٠)[٢٣] من نظام ضريبة الدخل المعدّل، الشركات التي تسري عليها الضريبة بأنها تشمل شركات الأموال غير السعودية التي تمارس أعمالها داخل المملكة فقط، أو داخلها وخارجها في آن واحد، وكذلك حصص الشركاء غير السعوديين في شركات الأموال السعودية، وحصص الشركاء الموصين من غير السعوديين في شركات التوصية.

ويوحي ظاهر النص أن المشرع يخضع جميع شركات الأموال الأجنبية العاملة في المملكة للضريبة على أرباح الشركات.

وإذا كانت حصص الشركاء غير السعوديين في شركات الأموال السعودية لا تثير صعوبات عملية في التطبيق، فيما يخص جنسية الشركة، فإنه يكون من الأهمية بمكان معرفة متى تكون الشركة أجنبية إذا كانت تمارس نشاطها الإنتاجي في المملكة، وفيما يخصها من حقوق داخل المنطقتين المحايدتين مع كل من العراق والكويت ؟، وهذه المعرفة شرط لخضوع الشركات لنطاق الضريبة على أرباح شركات الأموال الأجنبية.

(٢٣) عدّلت هذه المادة بموجب المرسوم الملكي رقم ٥٧٦/٢٨/٢/١٧ وتاريخ ١٣٧٦/٣/١٤هـ ـ مجموعة الأنظمة السعودية المجلد السابع ١٤٢٣ ص٣٥.

المعايير المستخدمة في تحديد جنسية الشركة:

لا تثور هذه الصعوبة بالنسبة للمنشآت الفردية التي تتبع صاحبها وتعتبر جزءا من ذمته المالية، فهي تعتبر أجنبية إذا كانت مملوكة لأجنبي، أما شركات الأموال التي تتمتع بالشخصية الاعتبارية، ويكون لها بحسب ذلك ذمة مالية مستقلة عن ذمة الشركاء، فإنها تخضع للضريبة إذا كانت أجنبية.

وقد تعددت المعايير المطبقة في هذا الشأن والتي يمكن الرجوع إليها في تحديد جنسية الشركة الأجنبية أكثر هذه المعايير شيوعا في الفقه والقضاء هي.

١- معيار بلد التأسيس:

ويقصد به أن تحمل الشركة جنسية الدولة التي تأسست فيها ويؤخذ بهذا المعيار في أمريكا وإنكلترا، ويتميز بالبساطة والوضوح، لأن مكان التأسيس ثابت لا يتغير، ومن شأن ترجيحه على المعايير الأخرى، سهولة الإحاطة بالقواعد والإجراءات القانونية، ومعرفة ما للشخص الاعتباري من حقوق وما عليه من التزامات[٢٤].

٢- معيار جنسية المؤسسين:

طبقا لهذا المعيار فإن جنسية الشخص الاعتباري تتبع جنسية الأعضاء المكونين له، نظرا لوحدة الدوافع المشتركة ووحدة الالتزامات المتبادلة[٢٥].

---

(٢٤) Simon J and Nobesc Economics of Taxation 3 Ed Wisconsin Press Wisconsin P 146.

(٢٥) وتوجه بعض الانتقادات إلى هذا المعيار بأنه قائم على افتراض وهمي مفاده، أن الشخص الاعتباري هو من صنع القانون، في حين أن النظام إنما يقره ويعترف به عندما يضفي عليه

٣- معيار المركز الرئيسي للإدارة:

ووفقا لهذا المعيار فإن جنسية الشخص الاعتباري تتحدد تبعا للمكان الــذي يوجد فيه مركز إدارته الرئيس: وتأخذ بهذا المعيار معظم البلــدان الأوروبيــة[٢٦]. وعادة يتطلب هذا المعيار (مركز الإدارة الرئيس) أن توجد فيه هيئات الشركة مثل مجلس الإدارة والجمعية العمومية، ومركز حساباتها الأصلي وغير ذلك.

ويستفاد من نص المادة (١٠) من نظام ضريبة الدخل أن المشرع يخضع كافة شركات الأموال الأجنبية العاملة في المملكة للضريبة على أرباح الشركات، ولــذا يصبح من المهم معرفة متى تعتبر الشركة الخاضعة للضريبة أجنبية؟.

وبالنسبة للقانون التجاري يخضع النظام القانوني للشركات المساهمة في المملكة إلى نص المادة (٥٢) من نظام الشركات[٢٧] الذي يشترط صدور مرسوم ملكــي بالموافقة على إنشائها، وصدور قرار من وزير المالية والاقتصاد الوطني لبدء حياتهــا القانونية.

وبموجب نظام ضريبة الدخل فإن الشركة، إذا تأسست في المملكــة وكـــان مركز إدارتها الرئيسي فيها، من أشخاص من جنسيات مختلفة فإنها تكون ســعودية

الحماية القانونية باستكماله لشروط التأسيس، كما أن جنسية الشخص الاعتباري تــرتبط برغبة المؤسسين تحقيقا لمصلحة عاجلة أو لرغبتهم في الإفلات من الرقابة القانونيــة لــدول أخرى، د. إبراهيم أحمد إبراهيم : جنسية الأشخاص الاعتبارية والاستثمار في مصر- القاهرة ١٩٧٩م ص ١٢.

(٢٦) . عز الدين عبد الله: القانون الدولي الخاص — الجــزء الأول- القــاهرة ١٩٧٧م ص٧٤١.
د. عادل حشيش: الوسيط في تشريعات الضرائب- مرجع سابق ص ٢٩٨.

(٢٧) عدّلت الفقرة الأولى من هذه المادة بموجب المرسوم الملكي رقم (٢٣) بتاريخ ١٤٠٢/٦/٢٨هـــــ، ثم عدّل البند (د) من هذه الفقرة بموجب المرسوم الملكي رقم (٢٢) بتاريخ ١٤١٢/٧/٢٣هـــ.

الجنسية، فلا يكفي معيار واحد لكي يجعل الشركة سعودية. فلو أن مركز الإدارة الرئيسي في السعودية، وكان تأسيسها في الخارج، فإن الشركة لا تعتبر سعودية، وكذلك لو أن مركز إدارة الشركة في الخارج وتأسيسها في المملكة فإن الشركة لا تعد سعودية.

وهكذا عالج النظام الضريبي مسألة جنسية الشركة بصورة تبعية حين قضت المادة (١٠) من نظام ضريبة الدخل المعدّل على أن أرباح الشركات تعني فيما يتعلق بهذا النظام، الأرباح الصافية التي تحققها كل شركة أموال غير سعودية، تمارس أعمالها داخل المملكة فقط أو داخلها وخارجها في آن واحد، أما جنسية الشركة فقد حددتها المادة (١٤) من نظام الشركات التي جمعت بين شرطي التأسيس ومركز الشركة الرئيسي[٢٨].

فالمادة (١٤) من نظام الشركات، قضت على أن تتخذ كل شركة تؤسس وفقاً لأحكام النظام الرئيسي مركزها الرئيسي في المملكة، وتعتبر هذه الشركة سعودية.

ويتضح من هذا النص، أن جنسية الشركة تتحدد على أساس الربط بين معيارين هما معيار التأسيس ومعيار إدارة الشركة.

أما معيار التأسيس، فيقصد به أن يتم إنشاء الشركة في المملكة ولا يكون ذلك إلا بمقتضى النظام السائد بشأن إنشاء الشركات وهذا يتطلب استكمال

(٢٨) قضت هذه المادة بأن تتخذ كل شركة تؤسس وفقا لهذا النظام مركزها الرئيس في المملكة وتعتبر هذه الشركة سعودية، ولكن لا تتبع هذه الجنسية بالضرورة تمتع الشركة بالحقوق المقصورة على السعوديين مجموعة الأنظمة السعودية المجلد الثاني الرياض ١٤٢٣هـ ص ١٦٤.

الإجراءات الشكلية والموضوعية لقيام الشركة بما في ذلك الحصول على الترخيص اللازم عندما يقتضي النظام ذلك(٢٩).

أما عن معيار مركز الإدارة الرئيسي فهو المكان الذي توجد فيه مكاتب الشركة وهيئاتها النظامية كمجلس الإدارة وجمعيتها العمومية، وعليه فإن اجتماع هذين الشرطين هو الذي يجعل الشركة سعودية.

ورغم أن النظام تحدث في المادة (٥٢) عن الشركات المساهمة وحدها، مما أدى إلى اختلاف الرأي حول جنسية نوعين آخرين من الشركات وهما: شركة التضامن وشركة التوصية بالأسهم، فذهب البعض إلى الربط بين جنسية هذه الشركات ومركز إدارتها الرئيس، دون الاعتداد بجنسية الشركاء أو رأس المال المستثمر، بينما ذهب رأي آخر إلى الأخذ بمعيار الرقابة، لأن مشكلة تحديد الرابطة بين الشخص الاعتباري والدولة ذات طبيعة سياسية(٣٠).

ولكن وفقا للنظام التجاري، فإن هناك ربطا بين مكان تأسيس الشركة واكتساب الجنسية السعودية، فالشركات التي تؤسس في الخارج تعتبر أجنبية،

(٢٩) المادة (٥٢) من نظام الشركات التي قضت بأن الشركات التالية لا يجوز تأسيسها إلا بترخيص يصدر به مرسوم ملكي بناء على موافقة مجلس الوزراء وعرض وزير التجارة وهي:
أ. ذات الامتياز ب. التي تدير مرفقا عاماج. التي تقدم لها الدولة إعانة د. التي تشترك فيها الدولة أو غيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة. هـ. التي تزاول الأعمال المصرفية.
أما غير ذلك من الشركات المساهمة فلا يجوز تأسيسها إلا بترخيص يصدره وزير التجارة وينشر في الجريدة الرسمية.

(٣٠) Chelliah R.J. Fiscal Piscal Policy in Underdeveloped Countries 4 ed George Allen and un win Ltd, London 1997 P 218.

ولكنها تخضع للنظام الضريبي السعودي بالنسبة لنشاطها المولد للدخل متى كانت تتخذ المملكة مركزا لنشاطها(٣١).

وطبقاً لهذا النظام فإن أحكامه تعتبر سارية المفعول:

١- على الشركات التي تتخذ المملكة مركزا رئيسيا لإدارتها، وكذلك الشركات التي يتم تأسيسها في المملكة حيث يوجب النظام أن يكون مركز إدارتها الرئيسي فيها.

٢- على الشركات التي تزاول نشاطها الرئيسي في المملكة،وهذا النص ينطبق على جميع الشركات الأجنبية التي تؤسس في الخارج متى كانت تزاول نشاطها في المملكة.

ويأخذ نظام ضريبة الدخل بهذا المعيار، حيث نصت المادة (١٤) على أن أحكام النظام المذكور تسري على شركات الأموال التي تتخذ مركزها الرئيسي في المملكة أو تزاول فيها نشاطها الرئيسي(٣٢).

وتتحدد صفة النشاط الرئيسي للشركة، على ضوء الغرض من إنشائها سواء كان تجارياً أو مدنياً أو صناعياً، فإذا أنشأت فروعا لها في المملكة فإن هذه الفروع تخضع لنظام ضريبة الدخل، وأحكام القانون التجاري بالنسبة لما تباشره من نشاط داخل المملكة فقط.

---

(٣١) المادتين (١٢، ١٣) من نظام ضريبة الدخل.
(٣٢) المادة (١٤) من نظام ضريبة الدخل

وطبقا للقواعد العامة فإن جنسية الشركة تنسحب على فروعها، فالفرع لا يكتسب بذاته شخصية قانونية مستقلة عن الشركة التي يتبعها، ولا يتمتع بذمة مالية مستقلة[٣٣].

ولكن فروع الشركة تختلف عما يعرف بالشركات التابعة، وهي شركات تنشئها شركات أخرى، ولكن لها وجود مستقل من حيث التمويل والإدارة، وأحيانا من حيث الاستقلال، ومن ثمّ قد يكون للشركات المتفرعة جنسية خاصة بها، ووجود مالي وإداري مستقل[٣٤].

ج-إقليمية النشاط:

ويقتضي مبدأ الإقليمية أن الضريبة تسري أساسا على أرباح شركات الأموال التي تباشر نشاطها في المملكة، فالعبرة بالرابطة الاقتصادية المتمثلة في تحقيق الربح نتيجة لمباشرة نشاط إقليمي بصرف النظر عن مكان إقامة الشركات الأجنبية، فتكون العبرة بالنشاط المولّد للدخل داخل الحدود الإقليمية، فالضريبة تسري فقط على الجزء من الأرباح الذي يتحقق من مزاولة النشاط داخل المملكة[٣٥].

وهناك خلاف بين الشرّاح حول المعيار المتخذ أساسا لتحديد إقليمية النشاط، فذهب فريق من الكتاب إلى تبني معيار المنشأة المستقرة لتحديد مكان نشاطها الرئيسي[٣٦]، والمنشأة المستقرة حسب هذا المعيار هي التي تزاول نشاطا مولدا

(٣٣) د. سيد عبدالمولى، الضرائب على الدخل- دار الفكر العربي- القاهرة ١٩٨٣م ص ٣٩٦.
Musgrave R.A: The Thoery of Public Finance Mcgrow Hilltltd. Tokyo 1969 PP 44-45.

(٣٤) د. عادل حشيش- الوسيط في الضرائب على الدخل، مرجع سابق ص ٣٠٢- ٣٠٣.

(٣٥) المواد ٢، ١٠، ١٣ من نظام ضريبة الدخل.

(٣٦) Charles M.A. The Thoery of Taxation, Penguin, Books Ltd. 1982 P 176.

للدخل، له كيان مستقل، ويتمتع بصفة الاستمرارية. وهذا يقتضي وجود مكـــان لممارسة النشاط ووجود إدارة لها سلطة مباشرة في تنفيذه، ولها حسابات منتظمـــة خاصة بمدخلات النشاط ومخرجاته.

ولكن معيار الاستمرار في ممارسة النشاط لا يقتضي أداء نمط واحـــد مـــن الأعمال على ضوء اجتهادات مصلحة الضرائب(٣٧)، التي اعتبرت أن مزاولة النشاط مرة واحدة يجعلها خاضعة للضريبة، ولذلك فإن الوضع مع هذا الحال، هو الأخـــذ بمعيار المنشأة المستقرة، لتحديد النطاق المكاني لسريان الضريبة، وليس معيار مزاولة النشاط على وجه الاعتياد والتكرار، كما يقضي بذلك نظام الاحتراف، وتـــستند وجهة النظر هذه إلى المبررات التالية:

١- أن المادة (١٣) من نظام ضريبة الدخل تقضي بأن الإيرادات الخاصـــة للضريبة، تشمل جميع الأرباح والمكاسب، مهما كـــان نوعهـــا، وطبقـــا لـــذلك فالعمليات التي تزاولها الشركة الأجنبية في المملكة تخضع أرباحها للـــضريبة، ولـــو كانت ناشئة عن عمليات عارضة، لأن الربح الصافي الخاضع للضريبة يحدد علـــى أساس نتيجة العمليات على مختلف أنواعها.

٢- إن نظام ضريبة الدخل لم يأخذ بما قرره القانون التجاري في تحديـــد العمليات التجارية الخاضعة للضريبة (٣٨) حيث يعتبر من الوعاء، المكاسب الناتجة من

(٣٧) المادة (٣) من نظام ضريبة الدخل، والمادة (١٠) من اللائحة التنفيذية.
(٣٨) المادة (١٣) من نظام ضريبة الدخل، والمادة (٤) من اللائحة التنفيذية.

جميع عمليات البيع والشراء والاستثمار من أي مصدر من مصادر الثروة ولو عن نشاط واحد[٣٩].

الفروع المستقلة:

كما أن الفرع الذي يمارس جزءا من نشاط الشركة يتكامل مع أجزائها الأخرى، لا يعتبر من الناحية القانونية مستقلا عن الشركة، ولا يتمتع بشخصية اعتبارية خاصة، ولكن إذا اشترط التشريع الداخلي ضرورة قيده في السجل التجاري فإنه يعتبر منشأة مستقرة، ويستقل عن طريق القيد عن المنشأة الأم، ومن الأمثلة الشائعة على هذا النموذج، مكاتب البيع التي تنشئها الشركات، لبيع السلعة أو الخدمة التي تنتجها الشركة في بلد آخر، وتعتبر منشأة مستقرة لاستكمالها جميع عناصر الاستقرار، وتسهم بشكل مباشر في تكوين الإيرادات[٤٠].

وهناك نموذج آخر للمنشآت الفرعية المستقرة يتمثل في ما تنشئه الشركات من مكاتب متخصصة تباشر نشاطا مختلفا عن نشاط الشركة الأصلي، دون أن يكون لها استقلال ذاتي، ولكنها تقوم بمهام تجارية أو فنية أو علمية متخصصة تخدم النشاط الأصلي للشركة، وتسهم في نشأة الدخل وتعتبر منشأة مستقرة، عندما تقوم بإدارة فعلية لهذا الجزء المتخصص من نشاط الشركة[٤١].

وتتضمن الاتفاقات التجارية الثنائية أو الإقليمية، استثناءات محددة من وصف المنشأة المستقرة، ومن ثمّ لا تسري عليها ضريبة البلد الذي توجد فيه، ومن الأمثلة

---

(٣٩) المرجع السابق.
(٤٠) د. عادل أحمد حشيش: الوسيط في تشريعات الضرائب- مرجع سابق ص ٣٢٦.
(٤١) المرجع السابق ص ٣٢٦.

الشائعة على ذلك، مكاتب الشراء، التي تهدف إلى شراء ما يلزم المنشأة الأصلية من السلع الوسيطة أو المواد الأولية ومستلزمات الإنتاج الأخرى(٤٢)، ومكاتب الإحصاء ودراسة الأسواق، التي تقوم بجمع المعلومات وإعداد البحوث التسويقية وغيرها، لعدم توافر شروط المنشأة المستقرة. ولأنها في الغالب لا تسهم بشكل مباشر في نشأة الإيراد، وإن كانت تسهم في ذلك بشكل غير مباشر.

وتلجأ بعض الاتفاقات الضريبية إلى وضع شروط لكي تعتبر المنشأة مستقلة، منها:

١- أن يكون نشاطها مقصورا على عمليات الشراء والشحن، دون القيام بعمليات تحويلية للسلع المشتراة وبيعها.

٢- أن يكون الشراء لحساب المنشأة الأصلية التي يتبعها المكتب، ولا فرق في ذلك بين أن يقوم المركز الرئيسي بإعادة البيع، أو بإعادة تصنيع المادة المشتراة، ولكن إذا ثبت أن السلع التي يقوم المكتب بشرائها تتوجه مباشرة إلى شركة أخرى غير التي يتبعها، أو بلد آخر لا توجد فيه فروع للشركة، فإن أرباح هذا النشاط تخضع للضريبة(٤٣).

وتنص معظم الاتفاقات الضريبية الثنائية، وكذلك مشروع الاتفاق النموذجي لمنظمة التعاون الاقتصادي الأوربي، على أن الفروع التي تقوم بنشاط متخصص لا تعتبر منشأة مستقلة، لأنها لا تحقق إيرادا مباشرا للشركة الأجنبية.

(٤٢) د. عادل أحمد حشيش: الوسيط في تشريعات الضرائب- مرجع سابق ص ٣٢٨

(٤٣) د. عادل حشيش، الوسيط- مرجع سابق ص ٣٢٨.

ولكن عند عدم وجود اتفاقات ضريبية تحكم هذه المسألة بين المملكة وغيرها من الدول التي تتبعها هذه الشركات هل يمكن إخضاع هذا النشاط للضريبة على دخل الشركات؟.

والإجابة على هذا التساؤل تختلف باختلاف النظرية المطبقة على الدخل الخاضع للضريبة، فإن أخذنا بنظرية تحقق الدخل، فإن الجزء من النشاط الذي تقوم به هذه الفروع لا يخضع للضريبة، أما في حال الأخذ بنظرية التبعية الاقتصادية فإن النشاط يمكن إخضاعه للضريبة[٤٤].

والشرط العام الذي يضعه الرأي الغالب في الفقه المالي، هو عدم خضوع الأنشطة التي لا تسهم بشكل مباشر في توليد الدخل، كمكاتب العرض أو مستودعات التسليم وكذلك تلك التي تتلقى طلبات العملاء فقط فإنها لا تخضع للضريبة[٤٥] وخاصة إذا كانت تدار عن طريق ممثل تجاري، يكون تابعا للمنشأة الأجنبية، ويقتصر فيه عمل الممثل أو الوكيل على عرض النماذج على الزبائن لترويج البضاعة.

أما إذا كان الممثل التجاري يستقل بعمله عن المنشأة الأصلية، فإن ما يحصل عليه من دخل، يخضع للضريبة، لأنه يدير مشروعا مستقلا، حتى وإن كانت البضائع مملوكة للشركة الأجنبية.

(٤٤) Institute of Fiscal Studies, The Struecture and Reform of Direct Taxation, Report of committee by J.E Meede George Allen and Unwin. P, 12.

(٤٥) Stiglitz, J.E: Taxation and corporate Financial Policy. Journal of Public Economics Vol 4 Amesterdam.

ونظراً لتعدد المفاهيم حول المكان الذي تزاول فيه الشركة نشاطها الخاضع للضريبة. فقد شكلت وزارة المالية لجنة لدراسة الموضوع(٤٦) وقد انتهت تلك اللجنة بعد الاسترشاد بما وضعته اللجان الاقتصادية لهيئة الأمم، إلى أن الحالات التي يشملها مفهوم المنشأة الدائمة تضم:

أ- محل الإدارة للنشاط الخاضع للضريبة.

ب- وجود شخص يتولى سلطة إجراء المفاوضات، أو إجراء العقود، باسم المشروع ولحسابه، وأن يكون لديه رصيد من السلع المملوكة للمشروع، يلبي منها الطلبات نيابة عن المشروع.

جـ- وجود مهمات أو معدات أيا كان نوعها، مؤجرة للغير في المملكة، بصرف النظر عن مكان توقيع عقد الإيجار.

ويخرج من هذا النطاق الانتفاع بالتسهيلات الخاصة بتخزين السلع أو عرضها، أو الاحتفاظ برصيد من السلع والبضائع بغرض العرض أو التخزين، وكذلك أنشطة الإعلان، أو تنفيذ أبحاث علمية، أو أية أوجه نشاط مماثلة، كقيام المشروع بأعمال تجارية عن طريق سمسار أو وكيل عام بالعمولة أو أي وكيل له صفة مستقلة(٤٧)

(٤٦) خطاب وزارة المالية رقم ٩٩٧٦/٤ وتاريخ ١٣٩٤/٥/٢٠هـ.

(٤٧) د. محمود عاطف البنا: نظام الزكاة والضرائب في المملكة- مرجع سابق ص ٣٦١- ٣٦٣.

ويلاحظ في هذه الأحكام، أن جنسية المالك وحدها أو مكان إقامته، ليست هي المعيار الموجب لفرض الضريبة، وإنما المنشأة ومكان ممارسة النشاط، وتحقق الربح الخاضع للضريبة.

ولا شك أن هذا النص يثير صعوبات عملية، مبعثها المنشآت التي تباشر نشاطها في المملكة وفي الخارج في آن واحد، وتتولد أرباحها من مجموع النشاطين، فهل تعتبر المملكة مقرا لهذه المنشأة وبالتالي تخضع أرباحها جميعا للضريبة على الدخل، أم يعتبر مقرها في الخارج فلا يجوز إخضاعها للضريبة، أم يعتبر أن لها مقرين أحدهما في المملكة والآخر في الخارج وبالتالي يخضع لضريبة مزدوجة؟.

لقد استقر التطبيق الضريبي، على أن معيار الخضوع للضريبة ليس هو وجود منشأة مستقلة في المملكة، وإنما مزاولة النشاط بصفة معتادة في المملكة، ولذلك يساير المشرّع بخصوص هذا المعيار، معنى الموطن كما حدده نظام الخدمة المدنية إذ عرّفته المادة (٣٥) من هذا النظام بأنه المكان الذي يقيم فيه الشخص عادة، ومع ذلك يمكن اعتبار المكان الذي يباشر فيه نشاطاً معيناً موطناً له وهو تصوير واقعي للموطن[٤٨]، وقد تعرض هذا الاتجاه لانتقادات شديدة، لأنه من العسير تطبيقه عمليا، بينما يعتبر معيار المنشأة المستقلة أكثر استجابة للضرورات العملية[٤٩].

وترتبط معظم الصعوبات الناشئة عن ممارسة النشاط بالحالات التي تتعاقب فيها أنشطة الشركة داخل المملكة وخارجها، وتتضافر جهودها لتحقيق الربح، دون

(٤٨) د. رزق الريس و د. خالد الرويس، المدخل إلى النظم القانونية الطبعة الثانية الرياض ١٤٢٣هـ .
(٤٩) د. محمد طه بدوي: أصول التشريع الضريبي- الكتاب الأول- القاهرة ١٩٥٩ ص ٤٦٢.

أن يكون هناك أسس معينة لتقسيم الأرباح وتوزيع الإيرادات. لا سيما عندما يكون للربح مواسم وأوقات معينة تختلف باختلاف طبيعة العمليات التي تباشرها الشركة. خاصة وأن الضريبة تسري على أرباح سنة كاملة، ولا تجري على أساس عمليات معينة بمجرد حدوثها.

ولا شك أننا نعيش الآن في زمن تتشابك فيه المصالح الاقتصادية والمالية إلى درجة التعقيد، وقد شاعت هجرة رؤوس الأموال، وتوسعت أنشطة الشركات العابرة للقارات التي لا يقتصر نشاطها على دولة واحدة، بل يمتد إلى عدد كبير من الدول، حتى تتمكن من النجاح والبقاء، وقد أدى تزايد هذا النشاط إلى خضوع الإيراد الواحد للضريبة، في أكثر من دولة مما شكل قيدا على تحرك رؤوس الأموال، وكل هذا يقتضي إيجاد حلول عملية تحقق المصلحة الوطنية وتشجع رؤوس الأموال الأجنبية على الاستثمار في المملكة[٥٠]، ولا شك أن الحصول على الإيرادات الضريبية ليس هو الهدف الرئيسي من فرض الضرائب على رؤوس الأموال الوافدة وأنه في حالة المملكة قد يتخلف، ليفسح المجال لأهداف أخرى أكثر أهمية، وهي اكتساب التقنية الحديثة، وما يتصل بها من معارف وخبرات، أصبح لها الأولوية على كل ما عداها من أهداف تسعى الضريبة لتحقيقها.

ثالثا: المكلف بدين الضريبة:

إذا كانت مسألة ربط الضريبة على الشركات الأجنبية المملوكة بالكامل لأشخاص لا يحملون جنسية المملكة، لا تثير إشكالات قانونية معينة، فإن الأمر لم

(٥٠) د. زين العابدين بري: المالية العامة وميزانية الدولة: الطبعة الثانية- الرياض ١٤٢٢هـ ص ٢١٠.

يكن كذلك بالنسبة لحصص الشركاء الأجانب في الشركات المختلطة، وقد عالجت المصلحة مختلف الاحتمالات على الوجه التالي:

١- لقد اتبعت مصلحة الزكاة والدخل أسلوبا يقضي بتقسيم أرباح الشركات على كل شريك وربط الضريبة على حصة كل شريك أجنبي، مع توحيد الربط بالنسبة لما يحصل عليه من أرباح من الأنشطة الأخرى التي يزاولها بالمملكة، سواء بمفرده أو بالاشتراك مع غيره من شركات الأموال[٥١].

٢- إذا كانت شركة الأموال مكونة كلها من أفراد أو شركات أجنبية، تربط الضريبة على مجموع الأرباح الصافية المتحققة خلال العام، وليست على حصة كل شريك منفردا.

٣- إذا كانت شركة الأموال مختلطة، أي مكونة من سعوديين وغير سعوديين، فتربط ضريبة الشركات على مجموع حصص الشركاء غير السعوديين من الأرباح الصافية التي خصتهم، وليس على حصة كل شريك أجنبي على انفراد، ويتبع ذلك عدم جواز ضم أو خصم أية خسائر يحصل عليها الشريك الأجنبي في إحدى الشركات، من شركات الأموال الأخرى التي يكون شريكا فيها عند تعدد أوجه نشاطه[٥٢].

ويلاحظ أن هناك اضطرابا في التطبيق والمعاملة الضريبية للأشخاص المكلفين بدين لضريبة يرجع في أساسه إلى إعفاء المواطنين من ضريبة الدخل أيا كان

(٥١) منشور المصلحة الدوري رقم ٢/١٠٩٨٩ بتاريخ ١٤٠٠/١١/٢٦هـ.
(٥٢) المرجع السابق.

مصدره وفرضها على الأجانب العاملين في المملكة، وقد ترتب على هذا الإعفاء ما يلي:

أ- عدم وضوح القاعدة التي يستند إليها إعفاء المواطنين وفرضها على الأجانب الذين يباشرون نشاطا منتجا للدخل في المملكة، ويخضع هؤلاء للضريبة استنادا إلى معيار التبعية الاجتماعية أو الإقامة، ومعيار التبعية الاقتصادية، ومن حق الدولة أن تفرض الضريبة على الأجانب المقيمين فيها، وعلى كل ما يوجد من ثروة أو يتحقق من دخل، أو يمارس من نشاط اقتصادي داخل الإقليم، حتى وإن كان من يمارس هذا النشاط أجنبيا لا يقيم بصفة دائمة في المملكة.

ورغم أن هذه الضرائب مبررة، باعتبارها تستند إلى حق من حقوق الدولة الأساسية، إلا أن المبرر القانوني والفلسفي لإخضاعهم للضريبة يعد أقل قوة من تكليف المواطنين بالمشاركة في الأعباء العامة، بمقتضى واجب التضامن الاجتماعي، فالمواطن حتى لو أقام في الخارج، يظل عضوا في الجماعة، مرتبطا بها ما دام محتفظا بجنسية الدولة، ويكون لها أن تخضعه للضريبة استنادا إلى مقتضيات التضامن الاجتماعي[٥٣].

ب- والقول بخلاف ذلك يتعارض مع مبدأ قانوني دولي هام، وهو مبدأ عدم التمييز في المعاملة الضريبية بين السعودي والأجنبي، ذلك أن إخضاع شركات الأموال الأجنبية للضريبة على أرباح شركات الأموال ذات السعر

(٥٣) د. محمود عاطف البنا: نظام الزكاة والدخل والضرائب في المملكة، مرجع سابق ص ٢٤،٢٥.

المرتفع، والذي يبلغ ٤٥% من صافي الأرباح السنوية(٥٤)، وإعفاء مثيلتها السعودية التي تخضع فقط للزكاة الشرعية ومقدارها ٢,٥% أو ربع العشر، فيه تمييز في المعاملة بين النوعين من المنشآت العاملة داخل المملكة، رغم أنها تستمد أرباحها من نشاط واحد.

وهذا المبدأ المتمثل في التمييز في معاملة المنشآت لمجرد اختلاف جنسية المالكين يجد معارضة قوية من قبل المجتمع الدولي وخاصة في المسائل الضريبية وينص عليه غالبا في اتفاقات منع الازدواج الضريبي. وتتبنى منظمة التجارة العالمية مبادئ هامة في هذا الاتجاه، حيث أن كثيراً من شروط الاستثمار التي تضعها السلطات المحلية تؤدي إلى تقييد التجارة الدولية وتحد من حرية الحركة لهذه الاستثمارات عبر الحدود الدولية. وقد جاءت الاتفاقية العامة لتحرّم قيام أي عضو في المنظمة باتخاذ اجراءات للاستثمار تتعارض مع أحكام اتفاقيات الجات (١٩٩٤م) وخاصة المتعلقة بمبدأ المعاملة الوطنية (المادة ٣ فقرة ٤)(٥٥).

ج- إن النظام بسبب إعفاء السعوديين من الضريبة وإخضاع الأجانب لها قد خالف الأسس والقواعد الفنية للمعاملة الضريبية لشركات الأموال، وهي شركات تقوم أساسا على الاعتبار المالي، ولا تتأثر بشخصية الشركاء ولا بما يطرأ عليها من تغييرات كالوفاة أو الإعسار أو الحجر عليهم. كما أن ذمتها المالية مستقلة عن ذمة الأشخاص المكونين لها، فلا

(٥٤) تم تخفيض هذه النسبة في مشروع نظام ضريبة الدخل الجديد المعروض حاليا على مجلس الوزراء فأصبحت ٢٠% بهدف تشجيع الاستثمارات الأجنبية (الاقتصادية العدد ٣٨٠٨ تاريخ ١٥ مارس ٢٠٠٤م ص ١٤، ١٥).

(٥٥) د. جمعة سعيد سرير، النظام القانوني لمنظمة التجارة العالمية- الدار الجماهيرية للنشر- مصراته- ليبيا ٢٠٠٢م ص ٤٩٥.

يحجز على أموالهم الخاصة وفاء لدين ترتب على الشركة، لاستقلال كل منهما في ذمته المالية، وهي في نظر الفقه الإسلامي، والتشريعات الوضعية، عقد له أحكامه وشروطه ويحتمل الربح والخسارة(٥٦).

وتواجه هذه الحالة في شركات الأموال المختلطة أي المكونة من سعوديين وغير سعوديين، حيث تعامل حصص الشركاء غير السعوديين معاملة الأشخاص الاعتبارية، أي أن الضريبة تربط على مجموع حصص هؤلاء من الأرباح الصافية التي خصتهم وليس على حصة كل شريك أجنبي منفرداً(٥٧).

وليس لهذا التعامل قاعدة قانونية يرتكز عليها، إنما هي اجتهادات وقتية مبررة فقط بالضرورات العملية. حيث لا يمكن القول بأن الرابطة التي تجمع الشركاء غير السعوديين هي كونهم (أجانب)، كافية لمعاملتهم ضريبيا على أساس أنهم شخص اعتباري له ذمة مالية مستقلة، وبالتالي فإن الالتزام بدين الضريبة على أحدهم، يكون مضمونا بحصص بقية الشركاء. فالشركة المالية وحدة ذات كيان قانوني مستقل يخضع للضريبة أو الزكاة أو أي تكليف مالي آخر بهذه الصفة، أما هذا التفريد الذي أتى به النظام، فليس له حجة تسنده وتدعم وجوده، وإذا شاءت النصوص القانونية أن تستبقى الوضع الحالي كما هو، فعليها أن لا تفرق في التطبيق بين شركات الأموال، وشركات الأشخاص، وتعامل الشركاء في هذين النوعين من الشركات معاملة الأفراد العاديين، من حيث ربط الضريبة وتسري على أرباحهم ضريبة الدخل الشخصي، ومن ثمّ إذا تعددت أنشطتهم الخاصة للضريبة في المملكة

(٥٦) د. خلف سليمان الشمري، شركات الاستثمار في الاقتصاد الإسلامي: مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية ٢٠٠٠م ص ٢٢.
(٥٧) تعميم مصلحة الزكاة والدخل رقم ٢/١٠٩٨٩ بتاريخ ١٤٠٠/١١/٢٦هـ.

فإن الضريبة تربط على مجموع أرباحهم من جميع الأعمال التي زاولوها خلال العام، وليس على كل نشاط مستقل عن غيره.

النتائج:

تضمن البحث مناقشة لأسس فرض الضريبة على دخل شركات الأموال في المملكة، والخصائص الفنية لهذه الضريبة.

والبحث دراسة علمية متخصصة تستهدف تأصيل وشرح الضريبة على أرباح شركات الأموال، وقد توصلنا إلى عدة نتائج أهمها:

١- إن النظام الحالي للضريبة على دخل الشركات محاط بالغموض وبعيد عن الدقة وحسن الصياغة، وقد تضمنت بعض مواده أحكاما لا تتفق مع الأسس الحديثة للضريبة، ممّا يقتضي إعادة النظر في النظام ولائحته التنفيذية بعد أن أديا دورهما التاريخي.

٢- إن النظام أخضع للضريبة الإيرادات دون النظر إلى طبيعة الأعمال التي تزاولها الشركة، سواء أكانت مدنية أم تجارية، وكان ينبغي أن تعامل الإيراد معاملة مختلفة حسب طبيعة النشاط.

٣- أعطى قانون الاستثمار الجديد الحق للشركات بترحيل خسائرها في السنوات السابقة دون تحديد، وهذا يعني تخفيضاً في مبلغ الضريبة نتيجة لخصم مبالغ معينة من إجمالي الأرباح السنوية.

٤- استقر التطبيق الضريبي في المملكة على أن معيار الخضوع للضريبة هو مزاولة النشاط بصفة معتادة، ويصعب تطبيق هذا المعيار عمليا، بينما

يعتبر معيار الاستقلال في ممارسة النشاط أكثر استجابة للضرورات العملية.

٥- إن الاختلاف والتمييز في المعاملة الضريبية الذي اتبعه المشرع السعودي لمجرد اختلاف جنسية المالكين، يجد معارضة قوية في الأوساط الاقتصادية الدولية وربما أدى إلى إجراءات ثأرية تلجأ إليها الدول الأخرى.

٦- إن إخضاع حصص الشركاء غير السعوديين للضريبة في الشركات المختلطة، ومعاملة حصصهم معاملة الأشخاص الاعتبارية، مخالف لأنظمة الشركات، باعتبارها من الأشخاص الاعتبارية الخاصة التي تتمتع بذمة مالية مستقلة عن ذمة الشركاء.

المراجع العربية:

أ. الكتب:

١- د. إبراهيم أحمد إبراهيم: جنسية الأشخاص الاعتبارية والاستثمار في مصر - القاهرة - ١٩٧٩م.

٢- د. أسامة بن حمزة أبو غرارة: مناخ الاستثمار الصناعي في المملكة العربية السعودية - مكتبة العبيكان، الرياض ١٤٢٣هـ.

٣- د. جمعة سعيد سرير: النظام القانوني لمنظمة التجارة العالمية - الدار الجماهيرية للنشر - مصراته، ليبيا ٢٠٠٢م.

٤- د. خلف بن سليمان صالح الشمري: شركات الاستثمار في الاقتصاد الإسلامي مؤسسة شباب الجامعة - الاسكندرية ٢٠٠٠م.

٥- د. رزق الريس و د. خالد الرويس: المدخل إلى العلوم القانونية الطبعة الثانية - الرياض ١٤٢٣هـ.

٦- د. رفعت المحجوب: أصول الاقتصاد السياسي - الجزء الأول - دار النهضة العربية - القاهرة ١٩٧١م.

٧- د. سيد عبدالمولى: الضرائب على الدخل، دار الفكر العربي - القاهرة ١٩٨٣هـ.

٨- د. عادل أحمد حشيش: الوسيط في الضرائب على الدخل - دار الجامعات المصرية - الإسكندرية ١٤٠٨هـ.

٩- د. عز الدين عبدا لله: القانون الدولي الخاص - الجزء الأول - القاهرة ١٩٧٧م.

١٠- د. عوف محمود الكفراوي: بحوث في الاقتصاد الإسلامي، مؤسسة الثقافة الجامعية - الإسكندرية ٢٠٠٠م.

١١- د. محمود عاطف البنا: نظام الزكاة والضرائب في المملكة العربية السعودية - دار العلوم للطباعة والنشر ١٤٠٣هـ.

١٢- د. محمد طه بدوي: أصول التشريع الضريبي - الكتاب الأول - القاهرة ١٩٥٩م.

١٣- حسين السيد: المحاسبة الضريبية - الرياض ١٣٩٢هـ.

١٤- د. زين العابدين بري المالية العامة وميزانية الدولة، الرياض ١٤٢٢هـ.

١٥- محمد حسن الجبر: القانون التجاري السعودي - الرياض ١٤٠٢هـ ص ١٤٢-١٤٣.

ب. المطبوعات الرسمية:

١. تعميم مصلحة الزكاة والدخل رقم ٢/١٠٩٨٩ بتاريخ ١٤٠٠/١١/٢٦هـ.

٢. تعميم مصلحة الزكاة والدخل رقم ٢/٢١٠٩٨٩ بتاريخ ١٤٠٠/١١/٢٦هـ.

٣. خطـــاب وزارة الماليـــة في المملكـــة رقـــم ٩٩٧٦/٦ بتـــاريخ ١٣٩٤/٥/٢٠هـــ.

٤. اللائحة التنفيذية لنظام استثمار رأس المال الأجنبي رقم ١٧.

٥. اللائحة التنفيذية لنظام استثمار رأس المال الأجنبي في المملكة العربيـــة السعودية.

٦. المذكرة التفسيرية لمشروع نظام الشركات – مجموعة الأنظمة السعودية – المجلد الثاني الرياض ١٤٢٣هـــ.

٧. منشور مصلحة الزكاة والضرائب الدوري رقم (١) لعام ١٣٩٦هـــ.

٨. منشور مصلحة الزكاة والضرائب الدوري رقـــم ٢/١٠٩٨٩ بتـــاريخ ١٤٠٠/١١/٢٦هـــ.

٩. منشور مصلحة الضرائب والزكاة الدوري رقم (٦) لعام ١٣٧٨هـــ.

١٠. نظام استثمار رأس المال الأجنبي رقم ١٧ بتاريخ ١٣٩٩/١٨هـــ.

١١. نظام استثمار رأس المال الأجنبي رقم م/١ تاريخ ١٤٢١/١/٥هـــ.

١٢. نظام الشركات السعودي – مجموعة الأنظمة التجارية – الطبعة الأولى ١٤٠٩هـــ.

١٣. نظام الشركات السعودي الصادر بالمرسوم الملكي رقـــم م/٦ بتـــاريخ ١٣٨٥/٣/٢٢هـــ مجموعة الأنظمة السعودية المجلـــد الثـــاني الريـــاض ١٤٢٣هـــ.

١٤. نظام ضريبة الدخل في المملكة الصادرة بالمرسوم (٥٧٦) بتاريخ ١٣٧٦هـ.

١٥. وزارة المالية، المنشور الدوري رقم(١) لعام ١٣٩٦هـ.

المراجع الأجنبية:

1) Dr ABDEL Fattah Mourad - InterPretation Of English Texts Of Gatt and WT.O Al Exandria 1995 Article g P 48.
2) Allan Charies M. The Thoery Of Taxation, Third ED London 1993.
3) Arkinson A.B and Striglitz J.E: Lectures on Public Economics Mcgraw Hill. U.K 1995.
4) Bromwell, Rand Dick J: Taxation of Companies, N.Y 1989.
5) Chelliah R.J. Fiscal Policy in Underdeveloped Countries 4 Ed George Allen and un win Ltd, London 1997.
6) Charles M.A. The Thoery of Taxation, Penguin, Books Ltd. 1982.
7) Institute of Fiscal Studies, The Strueture and Reform of Direct Taxation, Report of committee by J.E Mead George Allen and Un win. 1998.
8) Musgrave R.A: The Thoery of Public Finance Mcgraw Hill Ltd Tokyo 1969.
9) Simon J and Nobes c: Economics of Taxation 3 Ed Wisconsin Press Wisconsin.
10) Stiglitz, J.E: Taxation and corporate Financial Policy. Journal of Public Economics Vol 4 Amesterdam.